

## FINSOCIAL

### DOIS IMPOSTOS: UM DO CAMPO RESIDUAL, OUTRO ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA – VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

*Hamilton Dias de Souza*

*Advogado*

O Decreto-lei n. 1.940, de 25.05.82 instituiu tributo cuja hipótese de incidência é descrita em seu artigo 1<sup>o</sup>, *verbis*:

“Art. 1<sup>o</sup> – É instituído, na forma prevista neste decreto-lei, contribuição social, destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor”.

§ 1<sup>o</sup> – A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento) e incidirá sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizam venda de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras.

§ 2<sup>o</sup> – Para as empresas públicas e privadas que realizam exclusivamente venda de serviços, a contribuição será de 5% (cinco por cento) e incidirá sobre o valor do imposto de renda devido, ou como se devido fosse”.

No preâmbulo do Decreto-lei há referência não só à norma do artigo 55 da Constituição Federal, mas também à do artigo 21, § 2<sup>o</sup>, I.

De outra parte, há menção expressa no texto no sentido de tratar-se de “contribuição social”.

Fica evidenciada, assim, a intenção de instituir tributo novo que seria classificável como contribuição o que, na opinião de parte da doutrina, poderia justificar até sua não sujeição ao princípio da anterioridade, inscrito no artigo 153, § 29 da Constituição (1).

Todavia, como a denominação é irrelevante para caracterizar a natureza jurídica específica do tributo, a teor do que prescreve o artigo 4º do Código Tributário Nacional, é imperioso verificar se efetivamente se trata de contribuição ou de outra espécie tributária.

Para tanto, torna-se necessário fixar o conceito de contribuição, como espécie tributária distinta das demais; examinar as várias contribuições admitidas pela Constituição para, a final, definir qual a natureza jurídica específica do tributo instituído pelo novo diploma legal.

De outro lado, vale ressaltar que o problema de classificação dos tributos assume particular importância em países federativos, principalmente no Brasil, onde a discriminação de rendas é rígida, segregando as competências das três ordens parciais de governo em áreas privativas (impostos e contribuições a que se refere o art. 21, § 2º, I) e comuns (taxas e contribuição de melhoria). Assim, a exata classificação da espécie tributária tem repercussões jurídicas importantes, pois a própria repartição de competências tributárias está fundada nessa classificação (2). De outro

-----  
1) A este propósito, já sustentamos tal entendimento em trabalho, publicado em Supl. LTr 91-73, pg. 408, do que não discrepa Marco Aurélio Greco no verbete “Anterioridade Tributária (exceções)”, publicado na Enciclopédia Saraiva do Direito, vol. 6, págs. 511 e seguintes. No mesmo sentido, Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 5a. ed., Forense, págs. 25 e 29.

2) Robens Gomes de Sousa, em trabalho intitulado Natureza Tributária da Contribuição do F.G.T.S., publ. R.D.A., vol. 112, pág. 33, acentua que o “tributo é essencialmente uma figura unitária por sua função”. Ensina ainda o saudoso mestre: “Considero a subdivisão, no plano do direito positivo, apenas como um expediente prático de aplicação, ligado à atribuição das competências tributárias, especialmente ao que se chama, nos países federais (mas não necessariamente só neles), de “discriminação de rendas”.

lado, e como consequência da colocação anterior, diversos são os regimes tributários a que cada espécie está sujeita. Daí a necessidade de fixar-se a natureza jurídica específica do tributo a partir do fato gerador da respectiva obrigação, nos termos do artigo 4<sup>o</sup> do Código Tributário Nacional (3).

Para Geraldo Ataliba, o aspecto material do fato gerador fornece o critério para a classificação das espécies tributárias, ou, em outras palavras, a consistência do aspecto material da hipótese de incidência fixa a natureza jurídica específica do tributo. Assim, partindo de tal aspecto, conclui que consiste ele ou a) “numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta), ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento indiferente a qualquer atividade estatal” (4). No primeiro caso, dir-se-ia que os tributos são vinculados a uma atuação estatal referida ao contribuinte.

As taxas e as contribuições caracterizam-se como tributos vinculados, pois suas hipóteses de incidência consistem ou numa atividade estatal referida diretamente ao contribuinte (taxas) ou indiretamente a ele (contribuições) (5). Assim, verificado que o tributo tem como aspecto material da hipótese de incidência um fato desvinculado de qualquer atuação do Estado relativa ao contribuinte, a espécie tributária será caracterizada como um imposto. Se a materialidade da hipótese de incidência consistir numa atuação estatal, será taxa ou contribuição.

A hipótese de incidência da taxa consiste numa atuação estatal específica, referida diretamente ao obrigado como “o exercício do poder de polícia, ou a disponibilidade de um serviço” (6); a da contribuição con-

-----

3) Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, Ed. Rev. dos Tribunais, 1973, págs. 140/141.

4) *Idem*, *ibidem*, págs. 140/141.

5) Tal colocação é expressamente aceita por Rubens Gomes de Sousa, *in* *Natureza Tributária da Contribuição do F.G.T.S.*, cit., págs. 33/34.

6) Rubens Gomes de Sousa, *Natureza Tributária da Contribuição do F.G.T.S.*, cit., págs. 33/34.

siste numa atuação estatal referida indiretamente ao contribuinte, ao passo que o imposto tem por hipótese de incidência um fato desvinculado de qualquer atuação estatal referida ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Embora o equacionamento da classificação proposta não seja idêntico ao previsto na Constituição, não há conflito entre as duas posições. Antes afinam-se os conceitos. Com efeito, definir taxa como o tributo que “tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição” (7), equivale a dizer que sua hipótese de incidência consiste numa atuação estatal referida diretamente ao contribuinte. A contribuição de melhoria — única subespécie de contribuição definida pela Constituição — caracteriza-se, por sua vez, por ser “arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (8), o que significa consistir sua hipótese de incidência numa atuação estatal não referida diretamente ao contribuinte, mas sim indiretamente, porquanto lhe causa uma vantagem representada pela valorização imobiliária. Quanto ao imposto, há afinidade perfeita entre a definição do Código Tributário Nacional e a presente colocação, vez que nosso ordenamento positivo o conceitua como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (9).

Feitas tais considerações sobre a classificação dos tributos e fixados os conceitos de imposto, taxa e contribuição de melhoria, mister se faz examinar o conceito de contribuição, bem como verificar se constitui ela espécie tributária diferenciada das demais, ou, ao contrário, se suas características são adequadas às de uma ou mais espécies tributárias. Reve-

---

7) Artigo 77 do Código Tributário Nacional e 18, I, da Emenda Constitucional n. 1/69.

8) Emenda Constitucional n. 1/69, art. 18, II, Código Tributário Nacional, art. 81.

9) Código Tributário Nacional, art. 16.

la-se importante estabelecer as características das contribuições, vale dizer, a materialidade de sua hipótese de incidência, porquanto a própria Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, concluiu que as contribuições ditas parafiscais deveriam legitimar-se ou como imposto ou como taxa (10). Atualmente não só a doutrina, bem como a jurisprudência (11), já assentaram que a contribuição é espécie tributária autônoma, diversa do imposto e da taxa. De resto, é o que decorre da norma contida no artigo 21, § 2º, I da Constituição Federal, que trata da competência da União para instituir contribuições “tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social”.

Rubens Gomes de Sousa, no artigo 95 do Anteprojeto do Código Tributário, de sua lavra, consignou que “são contribuições os tributos que não sejam especificamente impostos ou taxas”. A generalidade do conceito e sua conseqüente não especificidade, dado que define o tributo por exclusão, levaram a Comissão de Reforma a rejeitá-lo. De outro lado, a Comissão resolveu manter uma atitude de neutralidade jurídica quanto às exações parafiscais (12). Reaberta a questão, com a Emenda Constitucional n. 1/69, parece-nos extremamente útil, sob o aspecto de sua praticidade, o conceito do saudoso mestre. De outro lado, tal colocação é juridicamente exata, a não ser que se considerem apenas duas (13), ou mais

-----  
10) Reforma Tributária Nacional, F.G.V., n. 17, pág. 89.

11) Ives Gandra da Silva Martins, Contribuições Especiais no Sistema Tributário Brasileiro, Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 2, Ed. Resenha Tributária, 1977, pg. 261. Ilves José de Miranda Guimarães, Contribuições Especiais no Sistema Tributário, Fundo PIS-PASEP, in Caderno de Pesquisas . . . , cit., pág. 351. Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 4a. ed., pág. 319. RTJ 85/349, 85/701, 85/926, 88/636, 91/1068, 91/1125, 92/352, 93/351, 93/1217, 94/696.

12) Trabalhos da Comissão Especial do C.T.N., pág. 119, cit. por Rubens Gomes de Sousa, Natureza Tributária da Contribuição do F.G.T.S., cit., pág. 37.

13) Pontes de Miranda, Comentários à Constituição de 1967, Ed. Rev. dos Tribunais, 1967, Tomo II, págs. 365/367; Antonio Berliri, Princípios de Derecho Tributario, trad. espanhola, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, vol. I, pág. 315; Alfredo Augusto Becker, Teoria Geral do Direito Tributário, Saraiva, pág. 346.

de três espécies tributárias (14).

A doutrina nacional e estrangeira inclina-se, todavia, pela classificação tripartida dos tributos. Essa posição explica-se a partir do conceito genérico de contribuição abrangente de sub-espécies, com a de melhoria.

Geraldo Ataliba, após classificá-las como tributos vinculados a uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte, assinala que, “na contribuição, ou se tem uma atuação estatal que produz um efeito, o qual (efeito) se conecta com alguém (que é, pela lei, posto na posição de sujeito passivo), ou, pelo contrário, se tem uma pessoa (que afinal será sujeito passivo) que desenvolve uma atividade, ou causa uma situação que requer, exige, provoca ou desencadeia uma atuação estatal” (15). Tais características, apontadas pelo autor referido, estão em harmonia com autorizada doutrina, a seguir mencionada.

Com efeito, o que caracteriza a contribuição é a vantagem diferencial em que se coloca o contribuinte face a uma determinada atividade administrativa, a qual, todavia, tem por escopo beneficiar um grupo de pessoas ou toda a coletividade. Alguns autores, como Micheli (16), dão como elemento da hipótese de incidência apenas a vantagem auferida pelo particular em decorrência de uma atividade administrativa. Outros, como A. D. Giannini, salientam que a contribuição ou “tributo speciale”, pressupõe ou a vantagem já referida, ou uma maior despesa do ente público em razão de sua atividade (17).

-----

14) Manuel de Juano, Curso de Finanzas y Derecho Tributario, 1964, Ed. Molachino, Rosário, Argentina, Tomo I, págs. 230/232. Ives Gandra da Silva Martins, As Contribuições Especiais numa Divisão Quinquipartida dos Tributos, in Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 3, Bushatsky, pág. 251 e segs.

15) Geraldo Ataliba, Hipótese de Incidência Tributária, cit., pág. 165.

16) G. A. Micheli, Corso di Diritto Tributario, UTET, Torino, 1972, págs. 74/75.

17) A. D. Giannini, Istituzioni di Diritto Tributario, Giuffrè, Milano, 1968, págs. 58/59.

Pensamos como Giannini, que não só a vantagem diferencial, mas também a maior despesa causada pelo particular são pressupostos da contribuição. Aliás, lembra esse último autor citado o “contributo integrativo di utenza stradale” devido por aqueles que, em razão de sua atividade, provocam um excessivo desgaste nas estradas sujeitas a trânsito público.

Assim, a contribuição especial tem o seu fundamento jurídico “in un particolare vantaggio del contribuente o in una maggiore spesa dello ente público da lui provocata, cosichè il debito non sorge se il vantaggio manca o la spesa non occorre, e la sua misura é proporcionata appunto al vantaggio o alla spesa” (18).

Advirta-se, contudo, que a posição dominante da doutrina é no sentido de caracterizar o pressuposto de fato apenas pela vantagem diferencial obtida pelo particular em decorrência de atividade estatal, embora não seja esta referida ao contribuinte. Nesse sentido, salienta Jarach que o critério “es el de hacer pagar aquellos que reciben un beneficio o una ventaja diferencial por una obra o servicio que no se presta o no se hace para ellos exclusivamente, pelo que les procura una ventaja especial” (19). No mesmo sentido registram-se as opiniões de Giuliani Fonrouge, Pugliese, Margáin Manautou, citados por Sérgio Francisco de La Garza (20). Referindo-se, porém, ao gasto provocado pela atividade do sujeito passivo encontram-se, além da opinião de Giannini, Aguirre Pangburn (Los Tributos en la Doctrina y en la Legislación Mexicana, México, 1966) e o próprio de La Garza (ob. cit., pág. 378).

O Modelo de Código Tributário para a América Latina (CTAL) de autoria dos eminentes professores Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa e Valdés Costa, estatui em seu artigo 14, *verbis*:

-----  
18) A. D. Giannini, ob., cit., pág. 59.

19) Dino Jarach, Curso Superior de Derecho Tributario, 1967, Buenos Aires, págs. 182/183.

20) Sérgio Francisco de La Garza, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, 1969, págs. 364/365.

“Art. 14 — Los Tributos son: impuestos, tasas y contribuciones especiales”.

O art. 17, por sua vez dispõe:

“Art. 17 — Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas e de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

La contribución de mejora es la instituida para costear la obra pública que produce una valorización inmobiliaria y tiene como limite total el gasto realizado y como limite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.

La contribución de seguridad social es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión”.

No mesmo sentido e com grande interesse para o caso em exame, foram as conclusões da 2a. Reunião Regional Latino Americana de Direito Tributário, particularmente as resoluções 1 a 6, do seguinte teor:

I. “LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES SON TRIBUTOS CON CARACTERÍSTICAS PROPIAS QUE LAS DISTINGUEN DE LOS IMPUESTOS Y DE LAS TASAS”.

II. “ES NECESARIO DEFINIR LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES EN TERMINOS JURIDICOS, SIN NEGAR EL VALOR DE LAS CIENCIAS PREJURIDICAS, RECONOCIENDO AL DERECHO SU AUTONOMIA”.

III. “ES CONTRIBUCION ESPECIAL, EL TRIBUTO VINCULADO CUYA HIPOTESIS DE INCIDENCIAS CONSISTE EN UNA ACTIVIDAD ESTATAL DIRIGIDA AL INTERES GENERAL, PERO QUE PRODUCE BENEFICIO INDIVIDUAL AL SUJETO PASIVO”.

IV. “ES IRRELEVANTE PARA EL RECONOCIMIENTO JURIDICO DE LAS ESPECIES TRIBUTARIAS EL DESTINO QUE SE DE



AL PRODUCTO DE LA RECAUDACION, PERO LA LEY DE CREACION DE LA CONTRIBUCION ESPECIAL NO DEBE ASIGNARLE UN DESTINO AJENO AL FINANCIAMIENTO DE LA ACTIVIDAD ESTATAL, QUE CONSTITUYE EL PRESUPUESTO DE LA OBLIGACION”.

V. “ES TAMBIEN IRRELEVANTE LA DESIGNACION QUE EL LEGISLADOR EVENTUALMENTE ATRIBUYA AL TRIBUTO QUE CREA. PARA IDENTIFICAR UNA ESPECIE TRIBUTARIA EL INTERPRETE DEBE SOLAMENTE CONSIDERAR LAS CARACTERISTICAS JURIDICAS PROPIAS DE LAS ESPECIES”.

VI. “LA LEY PUEDE DESIGNAR SUJETO ACTIVO A UNA PERSONA DISTINTA DEL ESTADO CONFERIENDOLE LA CAPACIDAD PARA DETERMINAR Y RECAUDAR CONTRIBUCIONES EN BENEFICIO DE LAS FINALIDADES PROPIAS DE DICHA PERSONA, OBSERVANDO EL REGIMEN TRIBUTARIO DE CADA ESTADO” (21).

Vale observar que a terceira conclusão refere apenas o benefício e não a maior despesa provocada pelo contribuinte, o que mereceu críticas de Geraldo Ataliba e Ives Gandra da Silva Martins (22).

É bem verdade que Miguel Alfonso Llamas Labella, em monografia sobre o tema, assinala que não é o benefício diferencial o que caracteriza a contribuição, mas sim a capacidade contributiva revelada pelo mesmo benefício (23). Tal colocação, a nosso ver, não infirma as precedentes, pois, em última análise reconduz o traço característico ao benefício, sem o qual não haveria capacidade contributiva.

-----  
21) Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 2, Ed. Resenha Tributária, 1977, pg. 260.

22) Ives Gandra da Silva Martins, Contribuições Especiais no Sistema Tributário Brasileiro, Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 2, Ed. Res. Tributária, 1977, pág. 262.

23) “Las contribuciones especiales”, Publicaciones del Real Colegio de España em Bolonia, 1973, pág. 94.

Ademais, nas contribuições sempre há alguma relação entre o sujeito passivo da obrigação tributária e alguma atividade estatal, sem o que certamente não há contribuição. Aliás, tanto é assim que sua base de cálculo há de ser estabelecida em função do benefício (ainda que presumido) e do custo da atividade estatal (24). Pela mesma razão, entendemos que é da essência da contribuição a afetação das receitas a um determinado órgão para atender finalidades também determinadas. Não se aplica, ao contrário do que por vezes se sustenta, o artigo 62, § 2º da Constituição. Realmente, assim é pelo fato de a norma invocada ressaltar “as disposições desta Constituição”, onde, como será explicado adiante, encontram-se as contribuições.

O até agora exposto demonstra que efetivamente a contribuição é espécie distinta das demais, sendo tributo vinculado a uma atuação estatal que embora não referida diretamente ao contribuinte, com ele se relaciona ou por um especial benefício que obteve ou por um maior gasto público que provocou. De outro lado, ao contrário dos demais tributos, é relevante para caracterizar a contribuição não só a finalidade para a qual foi ela instituída, como também, e em consequência, a afetação de sua receita ao custeio da atividade estatal que é o pressuposto da obrigação (25). Ora, se a afetação da receita é traço característico da contribuição, como sujeitá-la à norma do artigo 62, § 1º da Constituição? (26).

-----  
24) Miguel Alfonso Llamas Labella, ob. cit., págs. 252, 255, 256.

25) A finalidade para a qual foi instituída, como critério diferencial da contribuição vem exposta por Marco Aurélio Greco, in “Empréstimos Compulsórios”, Enciclopédia cit., vol. 32, pág. 27 e segs. Quanto à afetação das receitas, veja-se Edvaldo Brito, Problemas Jurídicos da Contribuição para o Fundo PIS, em Caderno de Pesquisas Tributárias, cit., pág. 122. No mesmo sentido Llamas Labella, ob. cit., págs. 125/126 e Silvio Santos Faria, Aspectos da Parafiscalidade, Livraria Progresso Editora, 1955, pág. 50.

26) A propósito, comentando dispositivo similar na Espanha, Llamas Labella assinala que “la regla presupuestaria de no afectación de los ingresos a los gastos no es aplicable en nuestro sistema, a este tributo, ya que dispone el art. 464 L.R.L. que sus ingresos estarán especialmente asignados a la dotación de los gastos de las obras, instalaciones o servicios a causa de los cuales fueron exigidas las contribuciones”. (cf. ob. cit., pág. 125).

Assim delineados os traços fundamentais das contribuições, passaremos ao exame das que se encontram previstas na Constituição, não sem antes fazer observação que nos parece da maior importância, como premissa para o ulterior desenvolvimento do tema. É que, a par da de melhoria, as contribuições admitidas entre nós são apenas as expressamente previstas na Constituição em seus artigos 21, § 2º, I, 43, X, que se reporta aos artigos 165, itens II, V, XIII, XIV e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º e 178, e 163, parágrafo único.

Realmente, se houve a preocupação de especificar as contribuições, outorgando competência à União para instituí-las nos casos enumerados, isto significa que não pode a União criar outras além das previstas, mesmo que apresentem as características genéricas antes apontadas a essa espécie tributária.

Postos tais conceitos, impende analisar se o tributo instituído pelo Decreto-lei n. 1.940 compreende-se dentre as contribuições sociais a que alude o artigo 43, X da Constituição.

Dispositivo inserido no Texto Constitucional pela Emenda n. 8, de 1977, o item X em referência tipifica como “sociais”, as contribuições que se destinem ao custeio dos encargos que enumera. Sendo assim, de acordo com o regime constitucional vigente somente será “social” a contribuição que além de possuir os requisitos já examinados, se correlaciona com uma das atividades públicas indicadas no artigo 43, X. Examinando as referências do dispositivo constata-se que a contribuição instituída pelo Decreto-lei n. 1.940/82 não se destina ao custeio de nenhum dos encargos enumerados no item X em análise.

Com efeito, de acordo com o artigo 1º do Decreto-lei, a contribuição destina-se à aplicação em investimentos de caráter assistencial em *alimentação, habitação popular, saúde, educação*, e amparo ao *pequeno agricultor*. Estas necessidades porém não encontram correspondência com nenhuma das normas referidas pelo artigo 43, X, como passaremos a expor.

O primeiro dos encargos que legitimariam a instituição de uma contribuição é o consagrado no art. 165, II da Constituição. Este dispositivo, porém, que se insere no contexto dos direitos constitucionalmente assegurados aos trabalhadores refere-se ao:

“II – salário-família aos seus dependentes”.

Como é de evidência, o FINSOCIAL não visa custear o salário família, mesmo porque este já vem regulado pela Lei n. 4.266 de 03.10.66.

O segundo dispositivo é o do item V desse mesmo artigo 165, que se refere à integração na vida e no desenvolvimento da empresa, igualmente legitimador de uma contribuição já existente que é a do Programa de Integração Social, instituído pela Lei Complementar n. 7, de 1970, não se referindo a alimentação, habitação popular, saúde, educação e à proteção ao pequeno agricultor nem no conceito mais lato de integração na vida da empresa e participação nos lucros.

O mesmo se diga do artigo 165, XIII, a propósito do qual foi criada a contribuição para o fundo de garantia do tempo de serviço que custeia encargos em nada semelhantes aos do FINSOCIAL. De resto, a contribuição em causa já está regulada pela Lei n. 5.107 de 13.09.66 e alterações posteriores.

Ainda dentro do artigo 165, encontram-se mencionados os itens XVI e XIX que englobadamente cuidam da previdência social, hipótese também não alcançada pelo Decreto-lei n. 1.940/82, posto que o conceito constitucional não abrange finalidades como alimentação, habitação, etc.. Quanto à saúde, ela não se inclui expressamente no item XVI, mas no item XV, pelo que, igualmente aqui, o FINSOCIAL não encontra quadramento constitucional.

O item X do artigo 43 refere-se ainda a mais três encargos. Um deles é o correspondente à manutenção dos sindicatos e custeio de programas de interesse das categorias por eles representadas (art. 166, § 1º), o que, nem de longe, é o objetivo do FINSOCIAL. Outro encargo é o da “assistência à maternidade, à infância e à adolescência e sobre a educação de excepcionais” (art. 175, § 4º), com o qual o Decreto-lei n. 1.940/82 não encontra correspondência pois a única referência que poderia ter alguma correlação seria aquela atinente aos investimentos em educação (referida no artigo 175, § 4º da Constituição Federal e no artigo 1º do Decreto-lei). Porém a Constituição Federal só autoriza instituição de contribuição para a finalidade específica da educação *ao excepcional* o que não vem previsto no Decreto-lei.

Por fim, o último encargo cujo custeio pode se dar por “contribuição social” nos termos do artigo 43, X da Constituição Federal é o do artigo 178 que prevê o dever de as empresas arcarem com o ensino primário de seus empregados e dependentes destes, ou arcar com o pagamento do salário educação. Aqui também não se fundamenta o Decreto-lei n. 1.940/82 porque, de um lado, já existe a contribuição específica do salário-educação, prevista no Decreto-lei n. 1.422 de 23.10.75, e, de outro lado, mesmo que se admitisse o enquadramento, por decorrência lógica, ter-se-ia de admitir a alternatividade prevista no Texto Constitucional e, neste caso, as empresas poderiam optar entre pagar a contribuição ou manter o ensino, hipótese não contemplada pelo Decreto-lei.

Por todas estas razões, conclui-se que a contribuição instituída pelo Decreto-lei n. 1.940/82, por não objetivar o custeio de nenhum dos encargos previstos no artigo 43, X da Constituição Federal, não é uma contribuição social.

Demonstrado não se tratar de uma contribuição social, poder-se-ia argumentar que, a despeito da referência expressa à instituição de contribuição social, tratar-se-ia de outra espécie, isto é, para intervenção no domínio econômico, como prevista no art. 163 e seu parágrafo da Constituição Federal.

Antes de examinar a matéria propriamente tributária, vale analisar, ainda que rapidamente, a problemática da intervenção no domínio econômico a que se refere o artigo 163 da Constituição. A circunscrição do tema ao exame *apenas* desse dispositivo funda-se no fato de poder a intervenção verificar-se de múltiplas formas, até, talvez, pela via tributária quando se instituem impostos com finalidades nitidamente regulatória ou quando se concedem isenções.

O mencionado artigo 163 estabelece que “são facultados a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei federal, quando indispensável por motivo de segurança nacional ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais”.

Em face da leitura do texto, verifica-se que certas condições de-

vem ser observadas, sem o que a intervenção será contra a Constituição.

A primeira delas reside na necessidade de haver lei federal. Parece claro que tal expressão exclui a possibilidade de o Executivo legislar por decretos-leis, ainda que o faça por motivo de segurança nacional. Isto porque, no artigo 55, I, da Constituição, a segurança nacional é o objeto da regulamentação através do decreto-lei, ao passo que no 163 é um dos pressupostos da intervenção. Nesse sentido é a opinião de Fábio Konder Comparato quando assinala que “ao falar em “lei federal”, o Texto Constitucional torna ilegítima qualquer ação intervencionista no mercado por meio de decretos-leis, decretos, ou, a fortiori, simples portarias e avisos ministeriais” (27). Também Pontes de Miranda — dissertando a propósito do tema — esclarece que no caso o veículo há de ser necessariamente ato do Poder Legislativo, salvo no que respeita à lei delegada (28).

De outra parte, a lei há necessariamente de circunscrever o campo onde se verificará a intervenção (29), sendo vedado o recurso às leis quadro ou que contêm conceitos excessivamente indeterminados, sob pena de verificar-se delegação de poder (30).

Em segundo lugar, assinalam alguns autores (31) que a interven-

-----

27) Fábio Konder Comparato, *Intervenção no Domínio Económico, Sociedade de Economia Mista, Alienação de Ações*, in *Rev. Dir. Administrativo*, vol. 142, pág. 170.

28) Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967*, Ed. Rev. dos Tribunais, 1968, págs. 65 e 70.

29) Pontes de Miranda, *ob. cit.*, pág. 80.

30) *Idem*, *ibidem*, pág. 81.

31) Fábio Konder Comparato, *ob. cit.*, pág. 180. No mesmo sentido Tércio Sampaio Ferraz Junior, *Fundamentos e Limites Constitucionais da Intervenção do Estado no Domínio Económico*, RDP, vol. 47-48, pág. 270, que cita, em abono de sua tese Pontes de Miranda.

ção só pode se dar quando houver razões de segurança nacional ou quando o setor não puder ser desenvolvido com eficácia no regime de competição. Assim, em cada caso concreto devem ser examinados tais pressupostos, mesmo pelo Judiciário (32), pois constituem eles uma limitação à competência do Estado para intervir na economia.

Havendo lei e respeitados os pressupostos mencionados, aos quais se agrega o que ressalva o respeito aos direitos e garantias individuais, há de determinar-se como se dá a intervenção.

No Estado moderno, ao contrário do liberal, a intervenção se dá em múltiplos setores, sobretudo os que se relacionam com a ordem econômica e social. Sem pretender analisar o tema, cuidar-se-á apenas, como já referido, da intervenção no domínio econômico de que cuida o artigo 163.

A intervenção, como gênero, pode ser direta ou indireta. Quando o Estado fomenta determinado setor produtivo ou monopoliza empresas ou ainda quando organiza e explora atividade econômica não monopolizada, há intervenção direta. Porém, nenhuma dessas hipóteses é contemplada pelo art. 163, primeira parte. Com efeito, o estímulo (fomento) e apoio às empresas privadas é contemplado no art. 170, caput; o monopólio, na segunda parte do art. 163 e a organização e exploração de atividade econômica não monopolizada no art. 170, §§ 1º e 2º. Cuida, pois, a primeira parte do artigo 163 da intervenção indireta, isto é, por via legislativa, disciplinando a liberdade de iniciativa de forma a assegurar os princípios do artigo 160 da Constituição. Nesse sentido inclina-se a expressiva maioria da doutrina, como se vê dos trabalhos de Celso Antonio Ban-

---

32) Quanto ao exame pelo Supremo Tribunal Federal do conceito de segurança nacional, veja-se Toshio Mukai, Participação do Estado na Atividade Econômica, Ed. Rev. dos Tribunais, 1979, págs. 121/122.

deira de Mello (33), Tercio Sampaio Ferraz Junior (34) e Fábio Konder Comparato (35).

Cuida-se, pois, no dizer de Celso Antonio Bandeira de Mello de “ingerência estatal disciplinadora, efetuada por via indireta, por regulamentação legal” (36). Nessas condições, no que respeita ao artigo 165, primeira parte, compete ao Estado disciplinar a atividade econômica para assegurar o cumprimento dos princípios e objetivos da ordem econômica e social, como inscritos no art. 160 da Constituição.

Vale mencionar que a intervenção tem sido feita exatamente nos termos propostos, isto é, indiretamente, por intermédio de lei disciplinadora da livre iniciativa. Nesse sentido a que regula a repressão ao abuso de poder econômico, as que autorizam tabelamento de preços, as que regulam preços, como a que legitimou o Conselho Interministerial de Preços, etc. (37).

Ainda a propósito do tema, saliente-se que a intervenção há de ser no campo reservado preferencialmente à iniciativa privada, não se podendo cogitar de intervenção quando o campo já é próprio do Estado (38). Assim, faz-se mister verificar se a lei federal trata efetivamente de intervenção do Estado em campo reservado preferencialmente à iniciativa privada ou não. Na hipótese negativa, será inaplicável a regra do artigo 163 da Constituição.

Os conceitos até agora expostos demonstram que a contribuição

-----  
33) Celso Antonio Bandeira de Mello, *O Estado e a Ordem Econômica*, R. D. A., vol. 143, pág. 45.

34) Tercio Sampaio Ferraz Jr., *ob. cit.*, pág. 269.

35) Fábio Konder Comparato, *ob. cit.*, pág. 181.

36) Celso Antonio Bandeira de Mello, *ob. cit.*, pág. 45.

37) Ver resenha de tais leis feita por Celso Antonio Bandeira de Mello, *ob. cit.*, pág. 48.

38) Fábio Konder Comparato, *ob. cit.*, pág. 178.



a que se refere o parágrafo do artigo 163 depende de haver intervenção nos termos acima enunciados. Não havendo, ou sendo irregular ou ainda sendo regular mas compreendida em outra regra constitucional, como, v. g., os casos de que trata o artigo 170 e parágrafos, não se poderá validamente instituir a contribuição em causa.

O quanto foi analisado já permite verificar se a contribuição prevista no Decreto-lei n. 1.940/82 pode encontrar seu fundamento de validade no art. 163 e parágrafo da Constituição Federal.

Parece claro que não, pois, em primeiro lugar, não há lei federal alguma definindo a intervenção. O Decreto-lei n. 1.940, a par de ser veículo inidôneo para tal mister, como examinado, nem sequer procurou definir os limites de uma suposta intervenção. Haveria, se de lei se tratasse, absoluta indeterminação que implicaria inevitavelmente na delegação de poderes a que alude Pontes de Miranda.

Ademais, como foi visto, a intervenção de que trata o artigo 163 é regulatória da iniciativa privada para assegurar os preceitos do art. 160. Ora, onde, no caso, está a norma disciplinadora da atividade privada? É claro, dispensando maiores considerações, que também por este ângulo não há lei federal interventiva.

Por derradeiro, vale acentar que o tributo criado destina-se a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor. Ora, tais setores, como um todo, não se inserem no campo reservado à iniciativa privada (39),

-----  
39) Com efeito e apenas a título exemplificativo, verifica-se que assistência médica e hospitalar é um direito dos trabalhadores, mas que ao Estado cabe prover, nos termos do art. 165, XV, não cabendo sequer a instituição de contribuição para custear tais encargos, pois, se existisse, seria de caráter social e deveria estar compreendida dentre as hipóteses referidas no art. 43, X da Constituição. Construção civil, de sua parte, é campo reservado à iniciativa privada, mas não investimentos de caráter assistencial nesse setor, que só se justificariam como "estímulo e apoio", próprios do Estado, nos termos do artigo 170, C.F.. Educação, ainda por outro lado, é dever do Estado (art. 176, § 1º, C.F.). Por derradeiro, a atividade econômica relacionada com a agricultura é desenvolvida preferencialmente pelos particulares. A assistência a tal setor é igualmente estímulo ou apoio que devem ser dados pelo Estado, nos termos do art. 170 da Constituição.

o que, à abundância, evidencia a falta de lei interventiva. De resto, ainda que existisse, onde estão as razões de segurança nacional que a justificariam? Onde, por outro lado, o setor que não pode se desenvolver em regime de competição e de liberdade de iniciativa?

A essa altura já se pode concluir que também de contribuição para intervenção no domínio econômico não se trata.

Embora a enumeração das contribuições seja exaustiva na Constituição, também se pode chegar à conclusão de não se cuidar dessa espécie tributária por outra razão. É que, como visto, as contribuições são exações vinculadas a uma atuação estatal referida indiretamente ao contribuinte, quer por provocar-lhe um benefício, quer por ter ele, contribuinte, provocado um maior gasto público.

Qual a relação, no caso, entre uma empresa qualquer, como uma padaria ou um escritório de contabilidade ou um pequeno comerciante e a atividade estatal consistente em prestar assistência ao pequeno agricultor? É evidente que o benefício existente atinge a coletividade como um todo, mas não uma ou mais classes de pessoas. Trata-se, pois, de tributo não vinculado, isto é, imposto.

Feitas as considerações precedentes, verifica-se que efetivamente não se trata de contribuição, mas sim de imposto, pois é "tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (art. 16, CTN).

Como tal, ou é imposto novo, que pode encontrar seu fundamento de validade na competência residual da União (arts. 18, § 5º e 21, § 1º), ou de espécie já existente vale dizer, cujo fato gerador ou fatos geradores coincidem com os de competência das várias ordens parciais de governo. Se há espécie impositiva nova, não haverá, em linha de princípio, inconstitucionalidade, pois decreto-lei pode instituir tributos em nosso sistema, respeitados os pressupostos constitucionais (40). Haverá, contu-

-----  
40) Ver Nossa Estrutura do Imposto de Importação no Código Tributário Nacional, Ed. Resenha Tributária, 1980, pág. 57; Alberto Xavier, "Os princípios da Legalidade . . .", RT 1978, pg. 25; Fábio Fannuchi, "Curso de Direito Tributário",

do, sujeição ao princípio da anterioridade, de sorte que sua cobrança só poderá ocorrer a partir do próximo exercício. De outro lado, sendo imposto aplica-se a regra do art. 62, § 2º da Constituição, que veda a vinculação do produto da arrecadação a qualquer órgão, fundo ou despesa (41).

Se houver coincidência com fatos geradores de impostos já existentes, duas situações podem verificar-se, conforme se trate de espécie compreendida na competência da União ou, de outro lado, na dos Estados ou Municípios. No primeiro caso, haverá "bis in idem", sendo o novo tributo adicional do ou dos existentes, o que não viola a Constituição. Contudo, se não se cuidar de exceção à regra da anterioridade, como, v. g., importação, exportação, produtos industrializados, etc., sua cobrança não poderá ser feita no presente exercício. No segundo caso, isto é, se o presuposto de fato for identificável com o de imposto de competência estadual ou municipal, haverá inconstitucionalidade manifesta por invasão da área reservada privativamente a outras ordens parciais de governo (42).

Para bem definir os pressupostos de fato — já que efetivamente se cuida de mais de um — convém examinar os parágrafos do artigo 1º do Decreto-lei n. 1.940/82.

O parágrafo 1º estabelece que o tributo será de 0,5% e "incidirá sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizam ven-

-----  
vol. I, pg. 65, Ed. Resenha Tributária, 1971; Walter Eberhard Streicher, "A Constituição da República e o decreto-lei e o princípio da legalidade dos tributos", R.D.P., vol. 24, pg. 110; Sebastião de Oliveira Lima, "O Fato Gerador do Imposto de Importação na Legislação Brasileira", Ed. Resenha Tributária, pg. 32, São Paulo, 1981.

41) Vale ressaltar que a inconstitucionalidade pela vinculação das receitas persiste, embora, na opinião de Alfredo Augusto Becker, a relação que se instaura por força da destinação do produto da arrecadação não seja tributária, não afetando a relação dessa espécie (cf. Alfredo Augusto Becker, Teoria Geral do Direito Tributário, Saraiva, 1972, pág. 261).

42) Quanto ao bis in idem e à invasão de competência, veja-se Amílcar de Araújo Falcão, Sistema Tributário Brasileiro, Edições Financeiras S.A., 1965, pág. 105.

da de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras”.

À primeira vista poderia o intérprete identificar hipótese de invasão de competência na parte relativa às vendas de mercadorias, sobretudo porque o parágrafo 3<sup>o</sup> do mesmo artigo assinala que “a contribuição *não incidirá sobre as vendas* de mercadorias ou serviços destinados ao exterior”. Ora, se efetivamente o tributo incidisse sobre vendas de mercadorias haveria inconstitucionalidade por ser tal campo reservado privativamente aos Estados-membros, já que esta é — embora não a única — uma das operações pelas quais se processa o tráfico de bens ou, em outras palavras, uma dentre as operações relativas à circulação de mercadorias.

Ocorre que a análise cuidadosa do parágrafo 1<sup>o</sup> do artigo 1<sup>o</sup> indica que a referência às vendas de mercadorias é feita como qualificação do sujeito passivo, isto é, como elemento significativo para caracterizá-lo e, pois, como aspecto da hipótese de incidência (o subjetivo). Assim, o que há é descrição do aspecto subjetivo da hipótese de incidência, nesse passo. O aspecto material ou objetivo encontra-se na referência à receita bruta das empresas, mesmo porque sua quantificação é a base de cálculo da contribuição. Realmente, sabendo-se que a base de cálculo é a expressão mensurável do fato gerador, há de guardar com este necessária relação de pertinência, sob pena de desvirtuar a espécie tributária (43).

-----

43) Nesse sentido Amílcar de Araújo Falcão, Fato Gerador da Obrigação Tributária, Ed. Rev. dos Tribunais, 1971, p. 217; Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, 4a. ed., 1976, p. 216; Paulo de Barros Carvalho, Teoria da Norma Tributária, Lael, pág. 172 e nós mesmos em Estrutura do Imposto de Importação no Código Tributário Nacional, Ed. Res. Tributária, 1980, págs. 86/87. Por último, vale referir com destaque a posição de Alfredo Augusto Becker que deu uma das contribuições mais importantes ao estudo da base de cálculo em sua obra pioneira. Para o autor, a natureza jurídica específica do tributo é dada pela base de cálculo ou, em suas palavras: “O critério de investigação da natureza jurídica do tributo que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito do tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo. A sua conversão em cifra é que poderá variar de método: ou peso e ou medida e ou valor. Quando o método é o do valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que consistirá, logicamente, outra base de cálculo e com isto, “ipso facto”, desvirtuou-se o pretendido gênero jurí-

Ora, supondo-se que uma empresa venda mercadorias na proporção de 20% de sua receita bruta, sendo o restante prestação de serviços, pergunta-se: qual a relação entre a suposta hipótese de incidência (venda de mercadorias) e a base de cálculo (receita bruta, onde se incluem os serviços)?

Dir-se-ia que o parágrafo 3<sup>o</sup> desconfirma o antes assinalado, pois estabelece que “a contribuição não incidirá sobre a venda . . .”. Contra tal argumento há de ponderar-se, que o parágrafo 1<sup>o</sup> é expresso ao dispor que o tributo “incidirá sobre a receita bruta”, o que deve levar o intérprete a socorrer-se de elementos extraliterais para desvendar o real sentido do texto.

Tendo em conta que a hipótese de incidência tem vários elementos, é fundamental analisar o quantitativo, isto é, a base imponible, pois esta, quando não se trata de tributo fixo ou com alíquotas fixas, define a espécie tributária. Assim, no caso presente, as referências a “vendas de mercadorias” e “receita bruta” devem ser confrontadas com a base imponible. Fosse ela o resultado das vendas ou o faturamento de mercadorias, seria imposto sobre vendas. Como não é, sendo calculado sobre a receita bruta, que compreende as vendas e os serviços, pensamos tratar-se de tributo novo.

Não parece obstáculo a essa conclusão o parágrafo 3<sup>o</sup>, cuja literalidade pode ser superada se o entendermos dessa ou de outra forma semelhante: “A contribuição não incidirá sobre parte da receita bruta correspondente à venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior . . .”. De outro lado, o que importa é desvendar o conteúdo da norma, que pode ser expressa por inúmeras fórmulas lingüísticas diversas.

De resto, se assim não se entendesse, qual campo privativo seria invadido? O dos Estados ou o dos Municípios? Ou, de outro lado, seria possível invadir ao mesmo tempo ambas as áreas de competência? Cremos

-----  
dico do tributo. Haverá tantos distintos gêneros jurídicos de tributos, quantas diferentes bases de cálculo existirem” (cf. Teoria Geral do Direito Tributário, cit., pág. 339). Embora o critério seja amplo demais – por inaplicável aos tributos fixos e com alíquotas fixas – é perfeito para o caso em espécie, onde há tributo variável.

que a resposta a essa indagação há de ser negativa, pois, se o fato gerador coincide com o de competência dos Estados, não pode coincidir também com o dos Municípios, dado que os campos impositivos não se comunicam. Logo, cuida-se de pressuposto de fato novo que não se confunde com o do I.C.M. ou do I.S.S., onde a receita é uma consequência das operações, mas não o fato gerador.

Por derradeiro, vale salientar que a criação de tributo — especificamente imposto — sobre as receitas encontra precedente na Itália com o “imposta generale sull’entrata” — IGE — que, segundo Gaetano Stamatì, embora se originando do imposto sobre o tráfico, destaca-se claramente dele por suas características, dentre as quais sua abrangência de receitas decorrentes de vendas de mercadorias ou prestações de serviços (44).

No mesmo sentido, quanto à diferença com o tributo sobre o tráfico, assinala Micheli: “Le differenze più rilevanti tra l’imposta sugli scambi e l’imposta generale sull’entrata riguardano l’identificazione dei presupposti, giachè la seconda imposta acquista un ambito di applicazione vastissimo, comprensivo, in sostanza, di ogni forma di attività economica lucrativa. Ma anche sul piano delle tecniche di attuazione del prelievo l’imposta generale sull’entrata è caratterizzata da una disciplina in buona parte innovatrice” (45).

Verifica-se, pois, que mesmo em outros países já se instituiu tributo similar, entendendo a doutrina que seu pressuposto de fato apresentava traços diferenciais frente ao imposto sobre o tráfico (ou sobre a circulação).

Ademais, a experiência italiana mostra que tal tributo foi instituído como imposto, o que reforça a tese ora defendida de não ser contribuição.

Assentado que o aspecto material do fato gerador consiste em

-----

44) R. Alessi — G. Stamatì, Istituzioni di Diritto Tributario, UTET, pág. 239.

45) G. A. Micheli, Corso de Diritto Tributario, UTET, pág. 477.

aufferir receitas, o Decreto-lei n. 1.940 especifica quais são os contribuintes do imposto, a saber: a) empresas públicas ou privadas que realizam venda de mercadorias; b) instituições financeiras; c) sociedades seguradoras. Há, pois, um só pressuposto de fato que se relaciona com diferentes pessoas que são os contribuintes.

Sendo imposto novo, não é, como nos pareceu a princípio, um adicional do IOF (quanto às seguradoras e instituições financeiras), nem tributo que invadisse a competência estadual. Logo, sua instituição é legítima em face da regra que assegura à União competência para legislar no campo residual.

De qualquer forma, sendo imposto novo que não se compreende nas exceções do parágrafo 29 do artigo 153 da Constituição, há de respeitar o princípio da anterioridade, só podendo ser cobrado no próximo exercício de 1983.

Outro ponto a ser considerado refere-se à incidência que o Decreto-lei em exame reserva às empresas públicas e privadas que só realizam venda de serviços, a qual corresponde a 5% sobre o valor do imposto de renda devido, ou como se devido fosse.

À parte a crítica que pode ser feita à expressão “venda de serviços” posto que o contrato de prestação de serviços não se confunde com o de venda, nítido é o enquadramento desta incidência como um adicional do imposto sobre a renda. De fato, o § 2º do artigo 1º fixa a contribuição em 5% calculados sobre o valor do Imposto de Renda. Esta é a clássica figura tão conhecida da doutrina e que implica em aumento indireto da alíquota do imposto principal (IR) (46). Uma vez que o fato gerador

---

46) Esta é a lição de Rubens Gomes de Sousa, no seu “Compêndios à Legislação Tributária”, Ed. Res. Tributária, 1975, pg. 172, onde se lê: “*Adicionais*: Chamam-se assim os impostos cujo fato gerador seja o pagamento de outro imposto da mesma pessoa jurídica de direito público . . . Em outras palavras, o adicional, sendo uma porcentagem calculada sobre o montante a pagar e a ele acrescida, é simples majoração indireta da alíquota do imposto principal”. No mesmo sentido, admitindo que esta é técnica corrente nos adicionais, veja-se Gilberto Ulhoa Canto, no estudo “Conceituação de Tributo Adicional”, inserto no vol. III do seu “Temas de Direito Tributário”, pg. 85 e segs., esp. 96, Ed. Alba Ltda., Rio, 1963.

do tributo em exame, para esta hipótese, é ter imposto de renda a pagar, não há como negar sua natureza de adicional. Quanto à parte final do dispositivo que estende a incidência para as hipóteses em que não há Imposto de Renda a pagar (por força de uma isenção, por exemplo), a “contribuição” será exigida, atuando neste caso como uma restrição à causa determinante do não pagamento. Quer dizer, se não há Imposto de Renda devido por força de uma isenção, a “contribuição” implica redução desse benefício, pois quem paga um adicional está pagando o mesmo tributo principal como uma alíquota majorada.

Ademais, é importante notar a inexigibilidade do FINSOCIAL quando se tratar de entidades imunes, não só porque o artigo 19, III da Constituição Federal assim o prevê, como também porque nos termos do D.L. 1.940/82 em relação a elas não há nem em tese imposto de renda que possa vir a ser devido, faltando, portanto, base para cálculo do FINSOCIAL.

Da mesma forma, não será devido o tributo quando as empresas prestadoras de serviço apresentarem prejuízo, hipótese em que não haverá Imposto de Renda a pagar.

Finalizando, vale assinalar que a Portaria n. 119 do Ministério da Fazenda de 22 de junho de 1982 regulamentou — ainda que impropriamente, pois tal competência é privativa do Presidente da República, nos termos do art. 81, III, da Constituição — o Decreto-lei n. 1.940. Tal ato normativo não infirma as conclusões deste trabalho, razão pela qual deixaremos de comentá-lo. Vale, contudo, assinalar que mais uma vez a lei (ou decreto-lei) instituidora do tributo não disciplinou as sanções pelo não cumprimento da obrigação tributária, tendo a portaria, em seu item V, estabelecido que as penalidades são as mesmas previstas na legislação do imposto de renda. Evidentemente ilegítimo, nesse passo, é o ato ministerial (salvo nos casos em que não há tributo novo, mas adicional do imposto de renda existente), pois só a lei pode dispor sobre penalidades, como dispõe o artigo 97, V do Código Tributário Nacional.

Pelas razões expostas, pode-se concluir que:

- a) o tributo instituído pelo Decreto-lei n. 1.940 não é contribuição social, pois estas são unicamente aquelas enumeradas pe-



lo artigo 43, X da Constituição Federal, dentre as quais não se insere o FINSOCIAL;

- b) também não é contribuição para intervenção no domínio econômico pois não há lei federal interventiva, nos termos do artigo 163 da Constituição, que justifique a contribuição;
- c) o novo tributo nem sequer se compreende no conceito jurídico de contribuição, pois não há referibilidade entre o contribuinte e uma determinada atividade estatal, o que demonstra tratar-se de tributo não vinculado, isto é, imposto;
- d) quando o novo imposto incide sobre a receita bruta, seu pressuposto de fato apresenta peculiaridades que o distingue dos já existentes, justificando-se sua instituição por força da competência residual da União, inscrita nos artigos 18, § 5º e 21, § 1º da Constituição;
- e) a “venda de mercadorias” não é fato gerador do novo tributo, mas qualificativo que identifica um dos sujeitos passivos indicados no Decreto-lei, que são: a) as empresas que vendem mercadorias; b) as instituições financeiras e c) as empresas seguradoras;
- f) incidindo sobre o imposto de renda, é adicional deste e, como tal, não se aplica às entidades imunes nem é devido quando inexistir o fato gerador do tributo principal (hipótese de prejuízo);
- g) nas hipóteses *d* e *f* supra, não há — em linha de princípio — inconstitucionalidade, mas sujeição do imposto do campo residual e do adicional do imposto de renda às regras constitucionais pertinentes, especialmente e que trata do princípio da anterioridade da lei tributária, não podendo, em consequência, ser cobrado no presente exercício;
- h) por caracterizar-se como verdadeiro imposto — e não contribuição — aplica-se à espécie a regra do artigo 62, § 2º da Constituição que veda a vinculação do produto da arrecadação a

um determinado órgão, fundo ou despesa. Como o Decreto-lei n. 1940, em seu artigo 4<sup>o</sup>, I, dispõe sobre tal vinculação, incide na proibição constitucional do dispositivo antes mencionado.

Essas as considerações que tínhamos a fazer sobre o tema.